

Civile Ord. Sez. 5 Num. 9958 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 28/03/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

FEDERICO SORRENTINO Presidente
ANDREINA GIUDICEPIETRO Consigliere
ROSITA D'ANGIOLELLA Consigliere
MICHELE CATALDI Consigliere
RICCARDO GUIDA Consigliere Rel.

IMPOSTA
SOSTITUTIVA
DINIEGO RIMBORSO

R.G. N. 17386/2018
CC - 22/03/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 17386/2018 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con
domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato.

– ricorrenti –

contro

ROSSI GIUSEPPE, elettivamente domiciliato in Roma Piazza Venezia
11 presso lo studio dell'avvocato Livia Salvini, rappresentato e difeso
dall'avvocato Livia Salvini e dall'avvocato Franco Zangheri.

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. EMILIA-ROMAGNA, n.
3188/14/17, depositata il 27/11/2017;



udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 marzo 2022 dal consigliere dott. Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. dalla narrativa del ricorso per cassazione si apprende che Vincenzo Rossi e Giuseppe Rossi, padre e figlio, comproprietari al 50% di un terreno nel comune di Cesena, per le rispettive quote, procedettero alla rivalutazione del valore del bene alla data del 1° gennaio 2002, ai sensi dell'art. 7, della legge n. 448 del 2001. Versarono ciascuno le prime due rate annuali dell'imposta sostitutiva, e, in data 16/12/2004, Giuseppe Rossi (oltre alla propria) pagò anche la terza rata a carico del genitore, *medio tempore* (in data 20/02/2004) deceduto. Quando (in seguito alla morte della madre) Giuseppe Rossi divenne per intero proprietario del terreno, versò l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 2, comma 229, della legge n. 191 del 2009; dopodiché, con istanza del 03/05/2011, chiese il rimborso dell'imposta versata per la prima rivalutazione, anche in relazione a quanto pagato dal padre. Il competente ufficio finanziario, in un primo momento, denegò il rimborso delle rate dell'imposta sostitutiva versate dal *de cuius* e, successivamente, sollecitato da una nuova istanza dell'interessato, agendo in autotutela, rimborsò pressoché interamente la terza rata, quella versata il 16/12/2004 dal contribuente per il genitore. Pertanto, Giuseppe Rossi impugnò l'atto di diniego reclamando la refusione delle prime due rate dell'imposta sostitutiva versata da Vincenzo Rossi (per un ammontare di euro 25.698,52) e la C.T.P. di Forlì, con sentenza 217/01/2013, accolse la domanda;

2. la pronuncia di primo grado è stata confermata dalla C.T.R. dell'Emilia-Romagna, che ha respinto l'appello dell'ufficio, sul rilievo, testuale (cfr. pag. 2 della sentenza), che «Come argomentato dal giudice di primo grado, l'erede subentra nei rapporti giuridici



patrimoniali del *de cuius* di talché – qualora questi abbia versato somme che – se in vita – gli dovrebbero essere restituite, l’erede subentra in tale posizione creditoria attiva, così come deve subentrargli nella posizione debitoria passiva.»;

5. l’Agenzia delle entrate ricorre con un motivo per la cassazione della decisione d’appello; il contribuente resiste con controricorso, illustrato con una memoria;

Considerato che:

1. **con l’unico motivo di ricorso** [«Violazione e falsa applicazione dell’articolo 38 del d.P.R. n. 602/1973, dell’articolo 7 della legge n. 448/2001, nonché dell’articolo 68 del “nuovo” t.u.i.r. n. 917/1986, in relazione all’articolo 360, n. 3), cod. proc. civ.»,], **l’Agenzia censura la sentenza impugnata che si fonda sull’erroneo presupposto che l’erede, subentrando nei rapporti giuridici (patrimoniali) attivi e passivi del *de cuius*, avrebbe automaticamente diritto al rimborso dell’imposta sostitutiva versata da quest’ultimo per effetto dell’operata rivalutazione del terreno ai sensi dell’art. 7, della legge n. 448 del 2001.** Tale statuizione, nell’ottica erariale, trascura che, in base all’art. 68, comma 2, t.u.i.r., l’erede non può determinare la plusvalenza derivante dalla vendita del cespite ereditato assumendo come prezzo di acquisto il valore affrancato dal *de cuius*, in quanto non sussiste alcuna continuità di “valori” tra il terreno appartenente al *de cuius* e il medesimo cespite trasmesso *mortis causa* all’erede, sicché quest’ultimo non ha titolo per chiedere il rimborso dell’imposta sostitutiva pagata dal proprio dante causa. D’altra parte, il presupposto della rimborsabilità dell’imposta sostitutiva versata, ossia la duplicazione del versamento, si verifica quando viene pagata l’imposta dovuta in relazione all’ultima rivalutazione. Pertanto, a giudizio dell’Agenzia, per potere procedere al rimborso è necessario che la duplicazione del versamento avvenga in capo allo stesso



soggetto e in relazione al medesimo bene, il che nella specie non si è verificato con riguardo alle prime due rate della rivalutazione relative alla quota del 50% del terreno, all'epoca intestato a Vincenzo Rossi. Sotto altro profilo, l'Agenzia deduce che la sentenza è errata nella parte in cui afferma che si tratta di somme versate dal *de cuius* che, se in vita, avrebbe avuto diritto alla restituzione. Ebbene, prosegue l'ufficio, l'asserzione della C.T.R. trascura il principio per cui il pagamento dell'imposta è revocabile soltanto in presenza di vizi della volontà, mentre sono irrilevanti altre vicende successive, compreso l'evento morte dell'obbligato. In altri termini, il decesso del soggetto che effettua la prima rivalutazione è fiscalmente irrilevante e non attribuisce alcun diritto al rimborso dell'imposta già versata;

1.1. il motivo è fondato;

per la Corte (Cass. 12/11/2014, n. 24057, in tema di domanda di rimborso dell'imposta sostitutiva, versata in misura superiore al dovuto, in relazione alla rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentari) «l'imposta sostitutiva [...] è un'imposta "volontaria", in quanto è frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene (nel caso in esame, partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati), con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata; in cambio (per così dire), l'Amministrazione finanziaria riceve un immediato introito fiscale». Inoltre, Cass. 02/04/2015, n. 6688, in controversia promossa dagli eredi per il rimborso delle prime due rate dell'imposta sostitutiva versata dal *de cuius* al fine di fruire del vantaggio fiscale di cui all'art. 7, della legge n. 448 del 2001, ha ritenuto infondato l'assunto degli eredi secondo il quale, proprio per effetto del decesso del loro congiunto, era venuta



meno la causa del pagamento dovuto in quanto l'originario contribuente, ed anche essi quali eredi, non avrebbero più potuto godere del beneficio fiscale futuro prenotato con il versamento dei primi due ratei. In particolare, a giudizio della Corte, la morte dell'originario contribuente non ha privato di causa giuridica il pagamento dei ratei dell'imposta a suo tempo effettuato, che solo un evento successivo ed imprevedibile ha reso *inutiliter dato*, e non appariva ravvisabile nel pagamento stesso alcun errore od omissione del contribuente, idoneo a giustificare la pretesa restitutoria;

1.2. l'orientamento prevalente della Corte, che il Collegio condivide e che intende riaffermare, è andato consolidandosi in progresso di tempo (cfr., *ex multis*, Cass. 20/01/2016, n. 939; Cass. 30/06/2016, n. 13406; Cass. 28/02/2017, nn. 5096, 5097; in senso contrario, Cass. 14/03/2018, n. 6349). Quale corollario del ragionamento fin qui condotto, merita infine ricordare che, per Cass. 20/07/2018, n. 19374, «L'art. 68, comma 2, del TUIR dispone che in caso di acquisto per successione il valore fiscalmente riconosciuto del terreno o delle partecipazioni è rappresentato dal valore dichiarato dagli eredi ai fini dell'imposta. Infatti, gli eredi in sede di successione, relativamente ai terreni, comunque assolvono le imposte ipotecarie e catastale nella misura complessiva del 3% ovvero l'imposta di successione se dovuta. [...] In difetto di espressa manifestazione di volontà da parte dell'erede, il valore eventualmente rideterminato in sede di rivalutazione da parte del *de cuius* perde ogni valenza fiscale [...] Tuttavia dopo la notifica dell'avviso di liquidazione [della plusvalenza da cessione a titolo oneroso accertata dall'ufficio] il contribuente [...] [può] presentare una nuova dichiarazione di successione, facendo riferimento al valore dell'immobile come rivalutato dal *de cuius* [...]»;



2. la sentenza in esame, che ha ravvisato un diritto di credito verso il fisco in capo al contribuente originario, al quale sarebbe subentrato l'erede, collide con i principi di diritto in precedenza enunciati, e deve quindi essere cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., con il rigetto del ricorso introduttivo;

3. in ragione dell'epoca di formazione dell'indirizzo giurisprudenziale di riferimento, si debbono compensare, tra le parti, le spese dei gradi di merito e quelle del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del giudizio; compensa, tra le parti, le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 marzo 2022

Il Presidente
(Federico Sorrentino)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

